

消耗性林木资产摊销与 林产品生产成本结转方法

吴洁彬

(福建青山纸业股份有限公司 福州 350013)

【摘要】 本文对消耗性林木资产的摊销方法与消耗性林木资产产品(林产品)的生产成本结转方法进行探讨,主要论述了消耗性林木资产各种采伐类型与采伐方式的会计核算、生产成本构成、成本结转以及摊销的方法,以促进林业企业会计核算方法的改进。

【关键词】 消耗性林木资产摊销 林产品生产成本结转 蓄积量比例法 小班面积摊销法

消耗性林木资产是指为出售而持有的、将来收获为商品木材的林木资产。其形态、价值以及产生经济利益的方式都随自身生长的自然规律和生产经营活动的变化而变化。消耗性林木资产与企业的存货、固定资产等一般资产不同,具有特殊的自然增值属性,属于生物资产范畴。受不同的采伐目的影响,人们采取不同的采伐类型和采伐方式对消耗性林木资产进行生产采伐,其摊销方法与林产品的生产成本结转方法也不完全相同。

一、消耗性林木资产的不同采伐类型、采伐方式及相关会计核算

1. 消耗性林木资产的采伐类型。消耗性林木资产的采伐类型分为:①主伐。主伐是指为了获取木材对用材林中的成熟林分进行的采伐作业。②抚育采伐。抚育采伐是指在中龄林、幼龄林中,为了使林木获得良好的生长环境,伐除林内生长不良、感染病虫害、生长过密的林木,以促进林木生长,提高森林质量所进行的采伐作业。③低产林改造采伐。低产林改造采伐是指在中龄林、幼龄林中,对生长不良的低产林,采取伐除低产树木,引进优良树种为主的综合措施进行改造,以达到高质量、高价值的林分所进行的采伐作业。④其他采伐。其他采伐是指疏林地、无立木林地、竹木混合林、幼林中的散生木采伐作业,林区林农为了获取能源性木材或自用材所进行的零星采伐作业。

2. 消耗性林木资产的采伐方式。消耗性林木资产的采伐方式分为:①皆伐,即为有林地当年采伐全部或几乎全部林木,地类转为疏林地、无立木林地的采伐作业。竹木混交林,采伐后虽然不改变有林地,但改变经营目的对象(木或竹)的亦为皆伐。②择伐,是指除皆伐以外的其他采伐作业。

3. 消耗性林木资产不同采伐类型与采伐方式的会计核算。消耗性林木资产的主伐往往和更新联系在一起,是指对成熟林木进行采伐利用的同时,培育起新一代幼林的全部过程。采伐和更新是两个紧密联系又相对独立的过程,根据会计核算的要求,主伐时的消耗性林木资产产品的成本核算的时点

应截止到采伐后可以出售的木材为止,其空地的迹地更新作为营造林的工序列入营林成本,林业企业应当设置“营林工程”总账科目以归集营林成本,并于年末或经林业主管部门造林验收合格时,根据营林生产部门提供的造林、抚育、改造施工明细表包括施工面积、工作量等材料计算的营林工程总额,结转营林成本,计入消耗性林木资产价值,即借记“消耗性林木资产”科目,贷记“营林工程”科目。

主伐方式根据更新方式的不同可以归纳为以下三种类型:①皆伐更新,即伐后更新,是指一次性采伐全部成熟林木或几乎全部成熟林木(地类转变为疏林地或无立木林地),采取天然更新或人工更新。更新发生在森林采伐后的迹地上。②择伐更新,即伐前更新,是指单株或群状采伐已达到成熟的林木,林地上仍保留一定数量的林木。更新在林冠下进行,在全部成熟林木采伐完毕以前更新已经完成。③渐伐更新,即伐中更新,是指在较长期间内分若干次伐去伐区边的林木,利用保留木下种并为幼苗提供遮荫条件。林木全部采伐完毕后,林地也先后更新,更新伴随着采伐且发生在采伐过程中。目前,大多数林业企业偏向于采用皆伐的主伐方式,主要是因为便于采伐迹地的更新造林。

消耗性林木资产的抚育采伐目的是促进林木生长,提高森林质量,应作为营林费用在当期费用中直接列支,不作为生产成本核算。消耗性林木资产的低产林改造采伐不论采取皆伐还是择伐方式,其会计核算类同于主伐。

消耗性林木资产的其他采伐类型根据具体的作业方式可比照主伐和抚育采伐进行相应的会计处理。但是在对疏林地、无立木林地等进行其他采伐时,可以视同抚育,发生的相关成本应当进行资本化,与该片林地新造林的营林成本一并计入营林工程。在会计核算过程中,应当考虑将郁闭度作为判断消耗性林木资产相关支出(包括借款费用)资本化或费用化的时点,以利于准确地确定消耗性林木资产成本。不同林种、不同林分等对郁闭度的要求有所不同,企业可以结合历史经验数据与自身实际情况,确定消耗性林木资产的郁闭度及是否达

到郁闭。郁闭度一经确定不得随意变更。

二、消耗性林木资产产品的生产成本构成与成本结转

1. 消耗性林木资产产品的生产成本构成。无论采取何种主伐方式,消耗性林木资产产品的生产成本均主要由以下要素构成:①林木资产摊销。企业应当在采伐时点将消耗性林木资产的账面价值结转为木材的成本。②采伐工人的生产工资。③缴纳的林业规费(俗称“两金”,即育林费和维简费)。有些地方的“两金”按一定比例返还部分给企业作为营林和管护支出等,一般情况下,收到的“两金”返还应冲减企业的生产成本,也可以作为专项基金,用于营造林和森林管护支出。④缴纳的林业建设保护费、农业特产税。目前这两项税费已基本取消。⑤根据采伐量或面积以林价分成形式支付的地租。它属于执行当前林业政策对较低林地使用费的补差,一般情况下林分质量较好的地方才有可能存在,林分质量较差的地方不一定有该项费用,金额较大,在原签订林地使用合同中并没有包含,原签订的林地使用合同中约定的地租一般直接计入当期损益,在“管理费用——林地使用费(或管理费用——地租)”科目中核算。⑥支付的伐区设计费、检尺费、检疫费、短途运输费等。⑦制造费用,包括伐区管理费、旅差费和应支付的生产工人的职工福利费、保险费等项目。⑧进项税抵减成本项目。

2. 消耗性林木资产产品的生产成本结转方法。按林业企业的一般做法,当采伐的林木堆放到堆头或货场准备出售时,应当将归属于该林木的生产成本的账面价值结转为林产品的成本,借记“产成品——消耗性林木资产”科目,贷记“生产成本——消耗性林木资产”科目。企业会计准则规定可以采用的成本结转方法有加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等。笔者认为,加权平均法和个别计价法可以作为结转消耗性林木资产产品的生产成本的方法,蓄积量比例法和轮伐期年限法更适用于作为将消耗性林木资产摊销进生产成本的方法,而不是消耗性林木资产产品的生产成本的结转方法。折耗率法是指按照采伐林木所消耗蓄积量占到采伐为止预计该地区、该树种可能达到的总蓄积量摊销、结转所采伐消耗性林木资产成本的方法,其原理与蓄积量比例法类似;轮伐期年限法是建立在林木均衡分批、轮流采伐的前提下,按照可持续经营的要求,在其轮伐期的年份内平均摊销并结转消耗性林木资产成本的方法,一般只适用于生长周期较短的工业原料林、毛竹林等。

三、消耗性林木资产的摊销方法

1. 蓄积量比例法是指以达到经济成熟可供采伐的林木为“完工”标志,将包括已成熟和未成熟的所有林木按照完工程度折算为达到经济成熟可供采伐的林木总体蓄积量,然后按照当期采伐林木的蓄积量占折算的林木总体蓄积量的比例,确定应该结转的消耗性林木资产成本的方法。计算公式为:当期应结转的消耗性林木资产成本=(当期采伐林木的蓄积量÷林木总蓄积量)×期初林木资产账面总价值。

在实际工作中需注意以下两点:①林木总蓄积量一般以上期期末资源档案所列的蓄积量作为本期摊销的总蓄积量,期末资源总蓄积量=期初资源总蓄积量+本期林木自然生长

量+本期郁闭林木蓄积量-本期采伐或非正常损失已摊销或结转的林木蓄积量。②由于林业采伐设计蓄积量与最后实际生产的木材的蓄积量存在一定的设计误差(允许误差为±10%),将蓄积量转换成出材量也会有一定的差异,而会计核算按照实际出材量进行计量的,因此在实际工作中一般先按设计蓄积量计算采伐林木应摊销的消耗性林木资产价值,平时先按照实际出材量对消耗性林木资产按一定比例进行预摊销,在期末整个采伐结束时调整其应摊销消耗性林木资产成本和实际摊销价值之间的差额。

蓄积量比例法适用于资源档案数据齐全、每年采伐更新和自然生长量较均衡的林业企业,适用于主伐类型的皆伐和择伐等采伐方式的消耗性林木资产摊销。其优点在于能够充分结转消耗性林木资产应摊销的价值,符合配比原则,缺点是当本期采伐的林木出现设计误差较大或小班林木因盗伐等原因造成与档案蓄积量的差异较大时,会导致少摊或多摊林木资产价值。

2. 小班面积摊销法是指以当期采伐的小班面积占企业整体经营面积的比例确定应结转消耗性林木资产成本的方法。计算公式为:当期应结转消耗性林木资产成本=(当期采伐小班面积÷企业经营总面积)×期初消耗性林木资产账面总价值。小班面积摊销法适用于森林资源的整体布局均衡、林相整齐、经营面积准确的企业,适用于主伐类型的皆伐采伐方式的消耗性林木资产摊销。其优点在于小班面积等资料容易取得,且相对较准确、计算简便,缺点是小班资源优良或参差不齐时,会导致少摊或多摊消耗性林木资产价值。

3. 小班评估值摊销法是指以当期采伐小班的评估值直接确定应结转消耗性林木资产成本的方法。小班的评估值是指企业采用购并、合资和联营入股或采用债务重组、非货币性交易等拥有的消耗性林木资产在交易时委托专业评估机构出具的评估报告所列相关交易数值。计算公式为:当期应结转消耗性林木资产成本=小班评估值+取得资产时发生的应计入消耗性林木资产成本的相关税费或符合资本化条件的相关费用。小班评估值摊销法适用于能准确取得原始评估值数据、资源档案齐全的企业,适用于主伐类型的皆伐采伐方式的消耗性林木资产摊销。其优点在于摊销的数据最准确,最符合配比原则且后期工作量小,缺点是原始数据不易取得或取得相关数据的前期工作量相当大且成本高。

企业摊销消耗性林木资产成本时,应将经过以上方法计算的应摊销价值计入生产成本,列示于生产成本表中的消耗性林木资产摊销项目,借记“生产成本——消耗性林木资产”科目,贷记“消耗性林木资产”科目;已计提跌价准备的,还应同时结转跌价准备,借记“存货跌价准备——消耗性林木资产”科目。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007